Chapitre 5 :
Le régime réel
(Version 2006)

Les **{**XE "Réel_:règles de détermination du bénéfice imposable_"**}{**XE "Réel_:règles de détermination du bénéfice imposable_"**}**règles de détermination du bénéfice réel présentent un intérêt majeur dans l'étude du système fiscal. En effet, les régimes forfaitaires se réduisent généralement à quelques recettes, d'une simplicité réductrice, fondées sur des éléments rarement conformes à la réalité et souvent source majeure d'iniquité fiscale.

Section 1. Champ d'application du régime du bénéfice réel {TC "Section 1. Champ d'application du régime du bénéfice réel "}

Sont soumis au régime de la détermination du bénéfice réel :

Les contribuables personnes physiques :

1) Relevant des BIC dont le chiffre d'affaires dépasse annuellement 30.000 D qui n'ont pas opté pour le régime du forfait optionnel ou qui ne remplissent pas une des conditions exigées pour être éligibles à l'un des deux régimes du forfait d'impôt.

2) Relevant des BIC qui, bien que remplissant toutes les conditions du forfait d'impôt, présentent une option au régime réel acceptée par l'administration fiscale.

3) Relevant des BNC qui optent définitivement au régime réel.

4) Relevant des BA qui choisissent de se placer dans l'imposition selon le régime du bénéfice réel.

5) Relevant des RF qui choisissent de se placer dans l'imposition selon le régime du bénéfice réel.

Les contribuables personnes morales :

Toutes les personnes morales qu'elles soient imposables à l'IS ou régies par le statut de la transparence fiscale sont soumises au régime du bénéfice réel.

Section 2. Conséquences comptables de l'imposition selon le régime du bénéfice réel {TC "Section 2. Conséquences comptables de l'imposition selon le régime du bénéfice réel "}

Le régime réel d'imposition implique la **{**XE "Comptabilité_:régime réel_"**}{**XE "Tenue_:de comptabilité_:régime réel_"**}{**XE "Régime réel_:tenue de comptabilité_"**}**tenue d'une comptabilité régulière et fiable telle que définie par la législation comptable.

La régularité suppose le respect des conditions de fond et des conditions de forme. Certaines règles spécifiques aux comptabilités informatisées sont édictées par la législation fiscale.

§ 1. Conditions de fond des enregistrements comptables{TC "§ 1. Conditions de fond des enregistrements comptables"}

Pour être fiscalement fiable, la comptabilité doit satisfaire aux normes d'enregistrement comptable et d'élaboration des états financiers.

Les normes d'enregistrement comptable reposent sur 4 assertions (caractéristiques clés) :

Validité : Les enregistrements comptables reflètent correctement les transactions produites. Seules sont enregistrées les opérations qui se sont réellement produites et susceptibles d'avoir un impact sur l'entreprise. Des pièces justificatives doivent permettre de vérifier les opérations.

Exhaustivité : Toutes les transactions et les effets des événements associés qui se sont produits pendant la période concernée sont enregistrés en comptabilité.

Exactitude : Les montants des opérations sont correctement énoncés ou calculés. Les soldes sont correctement cumulés en termes de valeur, d'exercice comptable et de classement. Les actifs et les

passifs sont correctement évalués et les montants imputés aux postes de charges et de produits de l'exercice comptable sont exacts.

Rattachement à la bonne période : Les enregistrements sont rattachés à la bonne période et sont correctement reflétés dans les livres et documents comptables.

§ 2 - Conditions de forme{TC "§ 2 - Conditions de forme"}

Les conditions de forme sont satisfaites par la bonne tenue des documents et livres comptables. La tenue régulière d'une comptabilité implique la tenue des documents suivants :

1) La tenue d'un {XE "Journal général coté et paraphé_"}journal général coté et paraphé : Le journal général est tenu dans les conditions prescrites par la loi. Il enregistre les opérations soit jour par jour, soit sous forme de récapitulations, au moins mensuelles, des totaux de ces opérations, à condition de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de les reconstituer jour par jour.

Les écritures comptables sont enregistrées sur le journal dans un ordre chronologique. Le journal doit être tenu sans blanc, ni rature, ni altération d'aucune sorte.

2) La tenue d'un {XE "Livre_:d'inventaire coté et paraphé_"}livre d'inventaire coté et paraphé dans lequel l'entreprise transcrit ses états financiers.

3) La tenue d'un {XE "Grand livre_"}grand livre : Les enregistrements opérés au journal général sont reproduits ou reportés sur le grand livre.

Le grand livre comporte les comptes ouverts par l'entreprise conformément à son plan des comptes.

Le grand livre est formé de l'ensemble des comptes individuels et collectifs. Il permet le suivi de ces comptes. Chaque compte fait apparaître distinctement le solde au début de l'exercice, le cumul des mouvements «débit» et celui des mouvements «crédit» depuis le début de l'exercice (non compris le solde initial), ainsi que son solde en fin de période.

Le total des **mouvements du journal** doit être égal au total des **mouvements du grand livre**.

4) L'élaboration d'une {XE "Balance_"}balance : La balance constitue un état récapitulatif faisant apparaître les mouvements de la période et les soldes d'ouverture et de clôture.

Le total des soldes d'ouverture débiteurs et des mouvements débiteurs de la période doit correspondre au total des mouvements débiteurs du journal général. Le total des soldes d'ouverture créditeurs et des mouvements créditeurs de la période doit correspondre au total des mouvements créditeurs du journal général.

5) {XE "Journaux et livres auxiliaires_"}Journaux et livres auxiliaires : Le journal général et le grand-livre peuvent être établis et détaillés en autant de journaux et de livres auxiliaires ou supports en tenant lieu, que l'importance et les besoins de l'entreprise l'exigent.

Dans le cas où les données sont enregistrées dans des journaux et des livres auxiliaires, les totaux de ces supports sont périodiquement et au moins une fois par mois respectivement centralisées dans le journal général coté et paraphé et reportées dans le grand livre.

§ 3. Règles fiscales spécifiques aux comptabilités informatisées {TC "§ 3. Règles fiscales spécifiques aux comptabilités informatisées "}

En plus de l'obligation de tenir un journal général et un livre d'inventaire cotés et paraphés et de tenir un grand livre et d'établir la balance (conditions communes à tous les systèmes de tenue de comptabilité), les entreprises qui tiennent leur comptabilité par ordinateur doivent :

(1) {XE "Logiciel informatique_:dépôt_"**}{**XE "Programme informatique_:dépôt_"**}**déposer, contre accusé de réception, au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent un exemplaire du **{**XE "Dépôt_:programme informatique_"**}**programme initial ou modifié sur support magnétique,

(2) Informer ledit bureau de la nature du matériel utilisé, du lieu de son implantation et de tout changement apporté à ces données.

Selon la doctrine administrative (note commune n° 19/98 du 27 février 1998), dans le cas où la comptabilité est tenue sur ordinateur, par le moyen de logiciels informatiques destinés à l'usage

collectif et élaborés par les entreprises de services informatiques, ces dernières peuvent déposer, au lieu et place des entreprises clientes, une copie du programme initial ou modifié sur supports magnétiques, à condition de faire parvenir aux services du contrôle fiscal la liste de la clientèle utilisant lesdits programmes.

Section 3. Définition du bénéfice imposable {TC "Section 3. Définition du bénéfice imposable "}

L'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS fournit deux définitions du bénéfice imposable.

1ère définition : Approche par l'état de résultat

Le résultat net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris notamment la cession de tout élément d'actif.

2ème définition : Approche patrimoniale

Le résultat net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés :

- Diminuée des suppléments d'apports effectués au cours de la période par l'exploitant ou par les associés,

- Augmentée des prélèvements effectués au cours de la période par l'exploitant ou par les associés.

Selon la terminologie fiscale, l'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé du passif par les dettes, les amortissements et les provisions admises en déduction.

Intérêt de la coexistence des deux définitions du bénéfice imposable : Tout en étant, en dernière analyse équivalentes, les deux définitions se complètent. En effet :

- L'approche par l'état de résultat met en relief la prise en compte dans le résultat global des produits et charges de toute nature dès lors qu'elles se rattachent à l'entreprise.

- L'approche par la variation de l'actif net ou patrimoniale met en relief la prise en compte dans l'assiette imposable des modifications portées en ajustement des capitaux propres d'ouverture «compte 128 Modifications comptables affectant les résultats reportés».

Le modèle de tableau de détermination du résultat fiscal établi par l'administration fiscale retient comme base de départ pour le calcul du résultat fiscal imposable le résultat après modifications comptables.

Section 4. Règles comptables et fiscales particulières pour la détermination du résultat fiscal {TC "Section 4. Règles comptables et fiscales particulières pour la détermination du résultat fiscal "}

Les objectifs poursuivis par la comptabilité financière visent à satisfaire en priorité les besoins des investisseurs à risque (actionnaires et bailleurs de fonds).

Le fisc en tant qu'utilisateur important mais **non privilégié** de l'information comptable s'appuie, néanmoins, sur cette information pour la détermination de l'assiette imposable. Compte tenu des différences d'approche et de critères de mesure des résultats, il est normal qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité. Mais, divergence n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable.

C'est en effet en partant du résultat comptable, après modifications comptables, que la fiscalité procède aux différents ajustements permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal.

§ 1. Conditions de déductibilité fiscale des charges {TC "§ 1. Conditions de déductibilité fiscale des charges "}

Les conditions de déductibilité fiscale des charges se déduisent des règles définies par le code de l'IRPP et de l'IS.

Ainsi, pour être admises en déduction, les charges doivent remplir trois conditions de fond et trois conditions de forme :

a) Les conditions de fond

(1) Se rattacher à la gestion ou être exposées dans l'intérêt de l'entreprise, ce qui exclut les dépenses à caractère privée et celles pouvant être qualifiées d'acte anormal de gestion.

C'est ainsi que constituent, à titre d'exemples, des dépenses personnelles exclues du droit à déduction :

- Le loyer d'un local d'habitation occupé par le chef d'entreprise individuel ou par un dirigeant social à moins qu'il ne fasse partie de sa rémunération en tant qu'avantage en nature au même titre de son salaire.

- La quote-part des frais correspondant à l'usage privé d'un véhicule appartenant à une entreprise.

- Le salaire et les charges sociales d'un salarié occupé à usage privé (employés de maison, jardinier, etc...).

- Les dépenses de voyages, de déplacement et de réception à titre non professionnel.

(2) Se traduire par une diminution de l'actif net, ce qui exclut les dépenses ayant une contrepartie à l'actif.

À titre d'exemples, ne constituent pas une charge :

- Les dépenses qui entraînent l'entrée ou l'augmentation de valeur d'un élément d'actif immobilisé. Corrélativement, les amortissements s'y rapportant sont déductibles dès lors qu'ils sont comptabilisés.

- Les dépenses qui font apparaître une créance à l'actif tels que les frais engagés pour le compte d'un tiers.

(3) Ne pas être exclues du droit à déduction par une disposition expresse de la loi.

b) Les conditions de forme

(1) Être comptabilisées et déduites de l'exercice auquel elles se rattachent.

Ainsi, les charges ne sont déductibles que de leur exercice de rattachement. Néanmoins, la technique de la correction symétrique permet de déduire une charge au titre de son exercice de rattachement alors qu'elle est comptabilisée puis réintégrée au résultat fiscal, au titre d'un autre exercice.

(2) Être appuyées de justifications suffisantes et probantes. Il s'agit des pièces justificatives et autres modes de preuve définis par le nouveau système comptable.

(3) Être portées sur certaines déclarations lorsqu'une telle condition est exigée par la loi.

Tel est le cas des honoraires, des commissions, des rémunérations payées en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel, courtages et ristournes supportés ou payés ainsi que des provisions pour créances douteuses, des provisions pour dépréciation des stocks de produits finis, des provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse, des dons et subventions accordés ainsi que des créances ne dépassant pas 100 dinars passées en pertes ou provisionnées.

§ 2. Distinction entre immobilisations et charges {TC "§ 2. Distinction entre immobilisations et charges "}

Les règles fiscales de distinction entre immobilisations et charges sont les mêmes que les règles comptables.

Néanmoins, les biens immobilisés dont la valeur unitaire ne dépasse pas 200 dinars hors TVA récupérable peuvent être amortis intégralement au cours de l'exercice de leur mise en service.

La doctrine administrative sanctionne la comptabilisation d'une immobilisation en charges par :

- La non déductibilité de la charge.

- La non déductibilité de l'amortissement non constaté.

§ 3. Règles fiscales d'évaluation et de dépréciation des stocks de produits destinés à la vente {TC "§ 3. Règles fiscales d'évaluation et de dépréciation des stocks de produits destinés à la vente "}

Aux termes de l'article 11-III du code de l'IRPP et de l'IS, les stocks et les travaux en cours sont évalués au prix de revient.

La terminologie prix de revient est mal appropriée, les produits en stocks ont subi des coûts et n'ont pas encore rapporté de prix.

Le prix de revient fiscal désigne comptablement :

- le coût d'achat pour les marchandises,
- le coût d'achat pour les matières,
- le coût de production pour les produits et travaux en cours,
- le coût de production pour les produits finis.

Aux termes de la note commune n° 9/98, les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. **Il s'agit donc des stocks de produits finis et des stocks de marchandises détenus par l'entreprise pour être vendus**.

En conséquence, sont exclus de la déduction les provisions constituées au titre :

- des stocks en cours de production,
- des stocks de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production,
- des stocks de travaux en cours.

a) Valeur pour laquelle les stocks sont comptabilisés

En vertu des dispositions de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS, les stocks sont comptabilisés pour leur prix de revient.

En ce qui concerne les produits achetés et destinés à la revente en l'état, le prix de revient comprend notamment, le prix d'achat, c'est-à-dire le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, les droits de douane à l'importation et les taxes indirectes non récupérables par l'entreprise ainsi que les frais de transport.

Quant au prix de revient des biens produits par l'entreprise, il comprend le coût d'acquisition des matières consommées au cours du cycle de production et une quote-part des coûts indirects de production pouvant être rattachée à la production.

b) Constatation de la dépréciation

La dépréciation des stocks destinés à la vente est constatée par voie de provisions lorsqu'à la clôture de l'exercice, leur valeur de réalisation nette est inférieure à leur prix de revient constaté en comptabilité.

Selon la norme comptable n° 4 relative aux stocks, la valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever les biens et réaliser la vente tels que les frais de distribution.

La valeur de marché connue à la clôture de l'exercice constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments des stocks.

Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation.

c) Détermination du montant des provisions déductibles

Les provisions déductibles fiscalement sont constituées par la différence négative entre :

- d'une part, la valeur de réalisation nette fiscale, c'est-à-dire le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice, majoré éventuellement des subventions, **mais sans tenir compte des frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice tels que les frais de distribution** et ;

- d'autre part, le prix de revient comptabilisé.

d) {XE "Limites_:de déduction des provisions_"}Limites de la déduction

(i) {XE "Provision(s)_:pour dépréciation des stocks_"}Limite des provisions déductibles par rapport au prix de revient

Lorsque la dépréciation constatée des stocks dépasse 50% du prix de revient du produit, **le montant des provisions déductibles est limité à 50% du prix de revient ; le reliquat des provisions constituées n'est pas en général, en raison des techniques comptables de constitution et de reprise systématique généralement appliquées à la comptabilisation des provisions sur stocks, concerné par le mécanisme de report sur les exercices ultérieurs**.

(ii) Limite des provisions déductibles par rapport au bénéfice imposable

Les dotations aux provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, les dotations aux provisions pour dépréciation des comptes clients et les dotations aux provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse, sont déductibles dans la limite de 30% du bénéfice imposable de l'exercice avant prise en compte des déficits antérieurs reportés.

e) Non acceptation de la {XE "Décote directe_"}décote directe

La méthode de la décote directe reconnue par une jurisprudence fiscale ancienne mais déjà contestée par la doctrine administrative est, implicitement, écartée puisque seule la méthode de la constatation de la provision par rapport à la valeur brute des stocks est admise.

§ 4. Régime fiscal des amortissements {TC "§ 4. Régime fiscal des amortissements "}

a) Les conditions à remplir pour la déductibilité des amortissements sont au nombre de quatre :

1- porter sur des éléments de l'actif immobilisé, soumis à dépréciation ;

2- être calculé sur le coût de revient, d'acquisition ou de fabrication ;

3- être pratiqué dans les limites fiscales autorisées ;

4- être constaté en comptabilité ;

b) Les différents modes d'amortissement fiscal :

Le système fiscal tunisien comporte quatre modes d'amortissement :

1) L'{XE "Amortissement_:massif_"}amortissement dit massif : Les entreprises ont la faculté de pratiquer un amortissement intégral des biens immobilisés dont la valeur unitaire ne dépasse pas 200 dinars hors TVA déductible. La doctrine administrative précise que dans la mesure où l'entreprise fait figurer la valeur d'acquisition de tels biens parmi les charges d'exploitation, non seulement elle perd le bénéfice de déduction de la charge, mais également le droit à l'amortissement et ce, pour défaut de comptabilisation des dotations aux amortissements.

La règle du prorata temporis ne s'applique pas à l'amortissement massif. L'amortissement est donc effectué en bloc pour la totalité de la valeur d'origine indépendamment de la date d'acquisition au cours d'un exercice donné.

Il en est de même des frais préliminaires qui peuvent être amortis fiscalement à 100% dès l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

2) L'{XE "Amortissement_:linéaire_"}amortissement linéaire :

- L'amortissement linéaire simple : Il s'agit du mode normal d'amortissement qui consiste à répartir le coût de revient sur la durée probable d'utilisation du bien.

La règle du prorata temporis s'applique au mode d'amortissement linéaire simple.

- L'amortissement linéaire accéléré : Dans la mesure où une entreprise justifie de l'utilisation de son matériel d'exploitation, à l'exclusion du matériel de transport, en deux équipes c'est-à-dire pour une durée de 16 heures sur 24 heures, elle peut bénéficier d'un amortissement linéaire accéléré en appliquant au taux normal admis un coefficient de 1,5.

Ce cœfficient est fixé à 2 lorsque ledit matériel est utilisé en trois équipes c'est-à-dire fonctionnant 24 heures sur 24 heures.

La règle du prorata temporis s'applique à l'amortissement linéaire accéléré.

3) L'{XE "Amortissement :dégressif "}amortissement dégressif : Ce mode d'amortissement est réservé aux :

(1) Immobilisations ayant une durée de vie de 5 ans au moins désignées de façon limitative par l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS :

a) matériel informatique (y compris acquis d'occasion),

b) matériel agricole (y compris acquis d'occasion),

c) les équipements et les matériels de production acquis neufs ou fabriqués par l'entreprise **à l'exclusion du mobilier, du matériel de bureau et des moyens de transport**.

(2) Matériel et équipements de production **à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau** dont la durée d'utilisation dépasse 7 années selon le mode linéaire prévu par le code de l'IRPP et de l'IS par les entreprises entrant dans le champ d'application du code d'incitations aux investissements (y compris acquis d'occasion ayant fait l'objet d'une déclaration d'investissement).

L'amortissement dégressif consiste à multiplier le taux d'amortissement linéaire par le coefficient 2,5.

Le taux ainsi obtenu s'applique au coût de revient de l'immobilisation la première année et à la valeur résiduelle pour les années suivantes.

Toutefois, lorsque, à la clôture d'un exercice, l'annuité d'amortissement calculée selon le système dégressif devient inférieure à celle linéaire, c'est-à-dire celle résultant du quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de la date d'ouverture dudit exercice, il y a lieu de retenir l'annuité linéaire.

La règle du prorata temporis s'applique à l'amortissement dégressif.

4) L'{XE "Amortissement :exceptionnel "}amortissement exceptionnel : Les entreprises qui construisent, font construire ou achètent des immeubles d'habitation destinés au **{**XE "Logement_:du personnel_:amortissements exceptionnel_"**}**logement de leur personnel, **à titre gratuit**, peuvent dès achèvement de la construction ou l'acquisition, pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50% du prix de revient de ces immeubles ; la valeur résiduelle est amortissable au taux linéaire constant de 10%. L'amortissement de 50% est effectué la première année indépendamment de la date d'acquisition au cours de l'exercice.

c) Autres règles fiscales applicables aux amortissements :

1) La base amortissable : est constituée par le coût de revient hors TVA récupérable.

2) Les {XE "Taux_:amortissement_"}taux d'amortissement applicables : sont ceux fixés par l'arrêté du ministre des finances. Néanmoins, ces taux d'amortissement constituent des taux maximum. L'entreprise peut donc, si elle estime que ses conditions particulières le justifient, pratiquer des taux qui leurs sont inférieurs.

3) {XE "Date_:de commencement de l'amortissement fiscal_"}Date de commencement de l'amortissement fiscal : L'amortissement se calcule fiscalement à partir de la date d'acquisition ou de mise en service, si elle intervient ultérieurement.

§ 5. Régime fiscal des provisions pour créances douteuses dans les entreprises autres que les banques et organismes assimilés {TC "§ 5. Régime fiscal des provisions pour créances douteuses dans les entreprises autres que les banques et organismes assimilés "}

Les seules provisions qui puissent être déduites du résultat fiscal sont les provisions pour créances douteuses, les provisions pour dépréciation des stocks de produits destinés à la vente et les provisions pour dépréciation des actions cotés en bourse dans la limite de 30% du bénéfice imposable de l'exercice sans tenir compte de l'imputation des déficits antérieurs reportés.

Les conditions de déductibilité pour les créances diffèrent selon qu'il s'agit de créances supérieures ou non à 100 dinars :

(1) {XE "Créances_:inférieures à 100 dinars (provisions)_"}Créances jusqu'à 100 dinars : Cette catégorie de créances douteuses peut donner lieu à déduction en dehors des limites de 30% en respectant quatre conditions :

(1) le total de la créance **par client** ne dépasse pas 100 dinars,

(2) l'entreprise doit **cesser** d'entretenir **des relations** d'affaires avec le client défaillant,

(3) l'échéance du recouvrement de la créance doit être **antérieure à une année**,

(4) l'entreprise doit joindre à la déclaration de l'impôt sur les bénéfices de l'exercice de déduction **un état nominatif** des créances déduites.

(2) {XE "Créances_:supérieures à 100 dinars (provisions)_"}Créances supérieures à 100 dinars : Régies par la limite de 30% de déductibilité du bénéfice fiscal.

La déductibilité de ces provisions dans la limite autorisée est liée au respect de quatre conditions :

(1) les provisions doivent porter sur des créances dont le **recouvrement** devient **incertain** en raison d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice et continuant à exister à la date de l'inventaire tels que :

- déclaration en faillite du débiteur ;

- situation financière précaire du débiteur (retour de traites ou de chèques impayés, rupture de stock, méventes etc...) ;

- et tout autre indice susceptible de compromettre le recouvrement de la créance.

(2) une **action en justice** est engagée pour leur recouvrement par voie judiciaire avant la date de clôture de l'exercice.

(3) les provisions doivent être **comptabilisées**.

(4) **un état** détaillant les provisions pour créances douteuses constituées doit être joint à la déclaration annuelle des résultats.

(3) Base de calcul des {XE "Provision(s)_:pour créances douteuses_"}provisions pour {XE "Créances_:douteuses (provisions)_"}créances douteuses : Les provisions pour créances douteuses sont calculées sur la base du montant de la créance y compris les impôts indirects qu'elle a subis lorsque lesdits impôts sont dus sur les débits.

La base diffère par conséquent selon que la TVA est due sur les débits (factures) ou exigible à l'encaissement :

- Lorsque la TVA est due sur les débits, la base de la provision est constituée par le montant de la créance toutes taxes comprises.

- Lorsque la TVA est exigible à l'encaissement, la base de la provision est constituée par le montant de la créance hors TVA mais y compris toute autre taxe sur le chiffre d'affaires exigible à la facturation ou sur les débits.

(4) Modalités de détermination de la limite déductible : La limite déductible de 30% au titre d'un exercice est calculée sur la base du résultat imposable avant déduction des provisions elles-mêmes et avant imputation des déficits antérieurs et des amortissements réputés différés en période déficitaire.

Selon la note commune n° 1/2004, «Les provisions constituées au titre d'un exercice donné s'imputent sur le bénéfice imposable dudit exercice avant imputation des déficits antérieurs et des amortissements réputés différés».

Pour ce faire et dès lors que les déficits peuvent s'imputer sur le bénéfice imposable avant les amortissements de l'exercice concerné, l'entreprise est en mesure de déterminer son bénéfice imposable de la manière suivante :

- déterminer un bénéfice imposable théorique de l'exercice qui tient compte des charges et des amortissements de l'exercice fiscalement admis mais ne tenant pas compte des provisions dudit exercice ;

- déterminer le montant des provisions déductibles dans les limites prévues par la législation fiscale en vigueur sur la base de ce bénéfice imposable théorique ;

- déduire les provisions dans les limites déterminées ;

- réintégrer les amortissements de l'exercice concerné déduits pour la détermination du bénéfice imposable théorique puis procéder à la déduction :

• des **{**XE "Report déficitaire_:provisions pour_:créances douteuses_"**}{**XE "Provisions pour dépréciation_:créances douteuses_:déficits reportés_"**}{**XE "Déficits reportés_:provisions pour dépréciation_"**}**déficits antérieurs ;

• des amortissements de l'exercice concerné ;

• des **{**XE "Provisions pour dépréciation_:créances douteuses_:amortissements différés_"**}{**XE "Amortissement_:différé_:provision pour dépréciation_"**}**amortissements réputés différés.

Exemple (fourni par la note commune n° 1/2004) : soit une société anonyme dont le capital social entièrement libéré s'élève à 2.000.000 D, qui a réalisé au titre de l'exercice 2003 un chiffre d'affaires de 3.000.000 D TTC et un résultat comptable avant IS de 300.000 D qui tient compte notamment des éléments suivants :

- des amortissements de l'exercice pour un montant de 60.000 D, dont 6.000 D provenant de l'amortissement d'une voiture de tourisme d'une puissance fiscale de 11 chevaux,

- des provisions pour créances douteuses pour un montant de 200.000 D, l'action en justice a été engagée,

- des dividendes provenant de la participation au capital d'une SARL établie en Tunisie pour 50.000 D,

- des frais d'une réception que l'entreprise a organisée à l'occasion de la conclusion d'un marché, s'élevant à 35.000 D,

- des intérêts servis aux actionnaires en raison des sommes qu'ils ont mises à la disposition de la société, ces sommes s'élèvent à 800.000 D, rémunérées à un taux d'intérêt de 15% soit 120.000 D.

On suppose que l'entreprise ait enregistré un déficit ordinaire au titre de l'exercice 2002 de 70.000 D et des amortissements réputés différés pour 30.000 D.

- Résultat comptable avant IS	**+ 300.000 D**
- réintégration des charges non admises en déduction :	
• amortissement de la voiture de tourisme de 11 chevaux	+ 6.000 D
• frais de réception excédant 1% du chiffre d'affaires et 20.000 D soit 3.000.000 x 1% = 30.000 D ; déduction limitée à 20.000 D	
réintégration	+ 15.000 D
• Intérêts servis aux actionnaires : Limite admise : 800.000 D x 8% = 64.000 D Intérêts servis : 800.000 D x 15% = 120.000 D Réintégration de :	
120.000 D - 64.000 D = 56.000 D	+ 56.000 D
- réintégration (provisoire) des provisions constituées	+ 200.000 D
- déduction des dividendes	(50.000 D)

(produits fiscalement non imposables)	
Bénéfice imposable théorique servant de base pour le calcul des provisions déductibles	**527.000 D**
- déduction des provisions dans la limite de 30% du bénéfice imposable soit : 158.100 D	
provisions constituées : 200.000 D	
provisions déductibles	158.100 D
- Bénéfice imposable	**368.900 D**
- réintégration des amortissements déductibles de l'exercice	54.000 D
- bénéfice imposable avant déficits antérieurs et amortissements de l'exercice	**422.900 D**
- imputation du déficit ordinaire de l'exercice 2002	70.000 D
- imputation des amortissements de l'exercice	54.000 D
- imputation des amortissements réputés différés 2002	30.000 D
Bénéfice imposable	**268.900 D**

(5) Mécanismes fiscaux de fonctionnement des provisions pour créances douteuses : Les provisions constituées pendant une année sont réintégrées au bénéfice imposable de la troisième année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où l'action en justice concernant les créances auxquelles elles se rapportent suit encore son cours.

Toutefois, l'entreprise concernée peut reconstituer par prélèvement sur les bénéfices imposables de cette troisième année les provisions ainsi réintégrées, et ce, en dehors de la limite de 30%.

Exemple : Soit une société anonyme exerçant une activité commerciale ayant réalisé au cours de l'année N un bénéfice fiscal avant imputation des provisions s'élevant à 60.000 D.

Au cours de la même année, cette société a constitué une provision pour créances douteuses d'un montant égal à 20.000 D.

De même, elle a constitué au titre des exercices N+1, N+2, N+3 et N+4 des provisions pour créances douteuses s'élevant respectivement à 10.000 D, 2.400 D, 20.000 D et 25.000 D.

Les bénéfices relatifs aux années N+1 à N+4 s'élevant respectivement à 40.000 D, 35.000 D, 75.000 D et 120.000 D et ce, avant imputation des provisions.

La société a engagé des actions en justice pour les créances relatives aux années N, N+2 et N+4.

Dans ce cas, les provisions admises en déduction et l'impôt dû au titre des années en question se calculent comme suit :

Année N

- Bénéfice fiscal : 60.000 D
- Limite (30%) : 18.000 D
- Action en justice : oui
- Provisions constituées : 20.000 D
- Provisions admises en déduction (60.000 x 30%) = 18.000 D
- Reliquat reportable de provisions excédant la limite de 30% : 20.000 D - 18.000 D = 2.000 D
- Bénéfice imposable : 60.000 D - 18.000 D = 42.000 D

Année N+1

- Bénéfice fiscal : 40.000 D
- limite (30%) : 12.000 D
- Action en justice : non
- Provisions constituées : 10.000 D

Dans ce cas, la provision constituée en N+1 n'est pas admise en déduction, mais il y a lieu de déduire le reliquat provenant de l'exercice N dans la limite de 30% du bénéfice plafonné à 2.000 D.

- Bénéfice imposable : 40.000 D - 2.000 D = 38.000 D

Année N+2

- Bénéfice fiscal : 35.000 D
- Limite (30%) : 10.500 D
- Action en justice : oui
- Provisions constituées : 2.400 D
- Provisions admises en déduction : 2.400 D.
- Bénéfice imposable : 35.000 D - 2.400 D = 32.600 D

Année N+3

- Bénéfice fiscal : 75.000 D
- Limite (30%) : 22.500 D
- Action en justice : non
- Provisions constituées : 20.000 D

Du moment qu'il n'y a pas eu une action en justice, la provision constituée en N+3 n'est pas admise en déduction.

- Reliquat reportable : 0
- Provisions de N réintégrées car elles suivent leur cours : 18.000 D
- Provisions de N reconstituées : 18.000 D
- Bénéfice imposable : 75.000 D + 18.000 D - 18.000 D = 75.000 D

Année N+4

- Bénéfice fiscal : 120.000 D
- Limite (30%) : 36.000 D
- Action en justice : oui
- Provisions constituées : 25.000 D
- Provisions admises en déduction : 25.000 D
- Reliquat reportable (année N+4) = 0
- Provisions de N+1 réintégrées car elles suivent leur cours : 2.000 D
- Provisions de N+1 reconstituées : 2.000 D
- Bénéfice imposable : 120.000 D - 25.000 D + 2.000 D - 2.000 D = 95.000 D

§ 6. Traitement des subventions {TC "§ 6. Traitement des subventions "}

On distingue trois types de subventions :

- Les **subventions d'investissement** destinées à aider l'entreprise à acquérir, à construire ou à créer des actifs immobilisés ou d'autres actifs non courants.

- Les **subventions d'exploitation** destinées à compenser une charge ou une insuffisance de prix.

- et les **subventions d'équilibre** destinées à rééquilibrer une exploitation déficitaire.

a) {XE "Subventions_:d'investissement_"}Subventions d'investissement :

Régime comptable : Les subventions d'investissement relatives à des biens amortissables sont rapportées **comptablement** aux résultats des exercices pendant lesquels sont constatées les charges d'amortissement relatives à ces immobilisations. Ces subventions sont rapportées proportionnellement à ces charges d'amortissement.

À titre d'exemple, lorsque l'immobilisation au titre de laquelle la subvention obtenue est amortie au dégressif, la subvention d'équipement correspondante est rapportée en produits selon les mêmes proportions c'est-à-dire au dégressif.

Les subventions relatives à des biens non amortissables qui nécessitent, le cas échéant, l'accomplissement de certaines obligations, sont à rapporter aux résultats du ou des exercices qui supportent **le coût d'exécution de ces obligations**.

À titre d'exemple, la subvention accordée pour l'acquisition d'un terrain, allouée sous la condition d'y construire un immeuble, est à rapporter aux résultats en fonction de la durée d'utilisation de l'immeuble.

Régime fiscal : Les règles fiscales de prise en compte des quotes-parts de subventions d'équipement définies par l'article 11-IV du code de l'IRPP et de l'IS divergent avec les normes comptables sur les points suivants :

1) L'exercice fiscal de prise en compte de la subvention est **l'exercice d'encaissement** alors que la subvention d'équipement peut être prise en compte comptablement dès qu'il existe une assurance raisonnable qu'elle sera perçue par l'entreprise.

2) L'amortissement fiscal d'une subvention affectée à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation non amortissable est fixé à 10 fractions annuelles d'égal montant y compris celle de l'année de création ou de l'acquisition de l'immobilisation subventionnée alors que la subvention est rapportée dans le même cas, comptablement, aux résultats du ou des exercices qui supportent le coût d'exécution des obligations inhérentes à l'obtention de la subvention.

En revanche, il existe une concordance totale sur le mode de prise en compte en résultats pour les subventions qui financent des immobilisations amortissables.

b) {XE "Subventions_:d'exploitation et d'équilibre_"}Subventions d'exploitation et d'équilibre :

Sur le plan comptable, ces subventions peuvent être prises en compte en produits lorsqu'il existe une assurance raisonnable qu'elles seront perçues selon les règles suivantes :

- Les subventions d'exploitation obtenues pour couvrir les charges spécifiques sont à rapporter aux résultats des exercices ayant enregistré ces charges.

- Les subventions d'équilibre accordées à une entreprise en compensation de pertes au cours d'un exercice antérieur sont comptabilisées parmi les produits de l'exercice d'exigibilité.

Sur le plan fiscal, les subventions d'exploitation et d'équilibre se rattachent à l'exercice au cours duquel elles sont encaissées.

§ 7. Les stock options{TC "§ 7. Les stock options"}

Aux termes de l'article 48 bis du code de l'IRPP et de l'IS, les sociétés exerçant essentiellement dans le secteur des services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes ainsi que dans les secteurs de la technologie de communication et des nouvelles technologies prévus au paragraphe IV de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS ainsi que les sociétés dont les actions sont admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis et qui offrent à leurs salariés l'option de souscription à leur capital social ou d'acquisition de leurs actions ou parts sociales à un prix et dans un délai déterminé peuvent déduire la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu et ce dans la limite de 25% de la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option, et sans que la déduction totale à ce titre n'excède 5% du bénéfice imposable après déduction des provisions.

La moins-value déductible est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option et leur valeur fixée à cette même date pour y souscrire ou pour les acquérir.

La valeur réelle des actions et des parts sociales est déterminée, à la date de l'offre de l'option d'après :

- leur cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les actions cotées en bourse,

- leur valeur réelle déterminée d'après le bilan de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les autres actions et pour les parts sociales.

Le bénéfice du droit à déduction de la moins-value sur les stocks options est subordonnée à :

- La tenue d'une comptabilité régulière,

- L'exclusion de l'option des salariés dont la participation au capital de l'entreprise excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,

- La production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'un état détaillé comportant les noms des salariés bénéficiaires de l'option, le nombre d'actions ou de parts sociales souscrites ou acquises par chacun d'eux ainsi que la valeur réelle et la valeur de souscription ou d'acquisition de ces titres et la moins-value déduite,

- La non délivrance des actions à leurs titulaires et le non changement des noms des bénéficiaires de parts sociales avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

Sont considérés services et ingénierie informatiques et services connexes :

- le développement et la maintenance de logiciels,
- le développement des supports multimédias,
- l'assistance technique, les études et l'ingénierie informatiques,
- les banques de données et les services en ligne,
- la saisie et le traitement des données,
- les autres services informatiques autres que la location d'équipements.

Section 5. Détermination du résultat fiscal{TC "Section 5. Détermination du résultat fiscal"}

Le résultat fiscal est déterminé dans le cadre du régime réel à partir du bénéfice comptable en procédant aux réintégrations et déductions visant à se conformer à la législation fiscale ou résultant des dispositions d'avantages fiscaux.

Le résultat comptable qui sert de point de départ pour la détermination du résultat fiscal est le bénéfice net comptable ou la perte nette comptable après modifications comptables.

Bénéfice net comptable ou perte nette comptable après modifications comptables : Il s'agit du résultat net d'impôt y compris les modifications comptables. Le résultat comptable global se distingue du résultat fiscal. Quatre situations peuvent se présenter :

- Bénéfice comptable et bénéfice fiscal de montants différents.
- Déficit comptable et déficit fiscal de montants différents.
- Bénéfice comptable alors que le résultat fiscal est déficitaire.
- Déficit comptable alors que le résultat fiscal est bénéficiaire.

Sous-section 1. Les réintégrations {TC "Sous-section 1. Les réintégrations "}

§ 1. Amortissements des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux fiscaux{TC "§ 1. Amortissements des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux fiscaux"}

Texte de base (Article 15-5 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-2e du code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :

5 - des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation.

Ainsi, l'amortissement des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale de 10 chevaux et plus utilisés pour le transport des dirigeants ou du personnel de l'entreprise ne donne aucun droit à déduction et doit être réintégré purement et simplement dans sa globalité pour la détermination du

résultat fiscal. Selon la doctrine administrative, bien que l'amortissement des voitures de tourisme soit exclu du droit à déduction, il est pris en compte lors de la détermination de la plus-value de cession imposable.

§ 2. Charges sur voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux {TC "§ 2. Charges sur voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux "}

Texte de base (Article 14-5 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

5 (nouveau) - Les loyers, les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant ou de vignette, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation.

De même que pour l'amortissement, les dépenses de location ainsi que les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant et de vignette engagées au titre des véhicules de tourisme d'une puissance de 10 chevaux fiscaux et plus utilisés pour le transport des dirigeants ou du personnel de l'entreprise ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Ces dépenses doivent être réintégrées pour leur montant total.

En revanche, les primes d'assurance, les frais de gardiennage de ces véhicules, les frais de personnel y afférents (chauffeur), les droits de visite technique et les droits d'accès à l'autoroute restent totalement déductibles.

§ 3. L'amortissement des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires et charges y afférentes {TC "§ 3. L'amortissement des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires et charges y afférentes "}

Texte de base (Article 15-4 et article 14-4 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-2e du code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :

4 - des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires.

Article 14-4 du code de l'IRPP et de l'IS : Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

4 - toute charge se rapportant aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance visés à l'article 15-4e du code.

On entend par l'objet de l'entreprise l'outil de production ou la marchandise commercialisée. Seules les entreprises qui louent ou rendent des prestations avec ou vendent les bateaux de plaisance, avions, sont autorisées d'inclure les charges y afférentes parmi les charges fiscales.

En revanche, les charges afférentes aux avions privés utilisés pour le déplacement des dirigeants, du personnel ou des clients ainsi que les bateaux de plaisance utilisés par les dirigeants, le personnel, les clients ou les fournisseurs ne sont pas admis en déduction du résultat fiscal.

De même, toutes les dépenses de quelque nature que ce soit se rattachant à ces trois éléments :

- avions ;

- bateaux de plaisance ;

- et résidences secondaires ;

sont exclues du droit à déduction.

Selon la doctrine administrative, bien que l'amortissement des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires soit exclu du droit à déduction, il est pris en compte lors de la détermination de la plus-value de cession imposable que ledit amortissement ait été constaté en comptabilité ou non.

§ 4. Transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature {TC "§ 4. Transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature "}

Texte de base (Article 14-8 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

8 - les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur.

L'exclusion du droit à déduction ne couvre pas les pénalités contractuelles. En effet, de telles pénalités sont qualifiées, à juste titre, par les normes comptables et la doctrine administrative, de simple réduction de prix. La réduction de prix peut aussi être accordée contractuellement par l'une des parties à l'autre à titre de pénalités pour livraison tardive. Tel le cas d'un marché conclu livrable à une date fixée et pour lequel il est prévu qu'en cas de retard dans la livraison, le prix convenu serait réduit du montant arrêté, fixe ou variable, en fonction de la durée du retard. L'opération en question s'analyse comme une simple réduction de prix.

La doctrine administrative relative aux pénalités de marché est conforme aux dispositions du système comptable tunisien.

§ 5. Intérêts servis à l'exploitant individuel et aux associés en nom {TC "§ 5. Intérêts servis à l'exploitant individuel et aux associés en nom "}

Texte de base (Article 14-6 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

6 - les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes ou des associations en participation à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital.

§ 6. Le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom {TC "§ 6. Le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom "}

Texte de base (Article 14-7 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

le salaire de l'exploitant ou de l'{XE "Associé en nom_:salaire_"}associé en nom.

Tout salaire versé à un associé d'une SNC alors même qu'il n'occupe aucune fonction de gérance est non déductible.

En revanche, le salaire du gérant non associé d'une SNC reste déductible.

§ 7. Intérêts excédentaires des comptes courants des associés {TC "§ 7. Intérêts excédentaires des comptes courants des associés "}

Texte de base (Article 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS) :

VII - Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social sont déductibles dans la limite du taux de 8% à condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré.

Les comptes courants associés peuvent donner lieu à rémunération fiscalement déductible dans les conditions suivantes :

Deux conditions qualifiantes :

1) La société versante doit être une société de capitaux.

2) Le capital social doit être au préalable, intégralement libéré (ce qui est toujours le cas pour une SARL).

Deux limites :

1) Le montant ouvrant droit à rémunération est plafonné pour l'ensemble des associés pris globalement à 50% du capital social.

2) Le taux admis fiscalement est égal à 8% l'an au maximum.

Tout intérêt versé et ne remplissant pas les deux premières conditions cumulativement n'ouvre pas droit à déduction. Tout intérêt versé en dépassement des deux derniers plafonds n'est pas déductible.

§ 8. Imposition des intérêts supplétifs sur les sommes mises par la société à la disposition des associés{TC "§ 8. Imposition des intérêts supplétifs sur les sommes mises par la société à la disposition des associés"}

Texte de base (Article 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS) :

Font partie des résultats soumis à l'impôt, au taux de 8%, les intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur à ce taux au titre des sommes mises par la société à la disposition des associés.

Tout compte courant associé débiteur enregistré dans les comptes d'une personne morale soumise à l'IS (autres que les banques) est réputé productif d'un intérêt imposable au taux de 8% l'an, que ledit intérêt soit facturé ou non à l'associé personne physique ou personne morale bénéficiaire.

Pour savoir si l'imposition des intérêts supplétifs s'applique ou non, il convient de se poser la question suivante : est-ce que celui qui emprunte (le bénéficiaire de l'avance) est un associé ? Si la réponse est oui, l'imposition des intérêts supplétifs s'applique.

§ 9. Rémunération des gérants associés majoritaires des sociétés à responsabilité limitée (SARL) {TC "§ 9. Rémunération des gérants associés majoritaires des sociétés à responsabilité limitée (SARL) "}

Texte de base (Article 48-V du code de l'IRPP et de l'IS) :

Les rémunérations allouées aux associés gérants ne sont pas admises en déduction pour la détermination de l'impôt dû par les sociétés à responsabilité limitée, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des gérants.

Pour l'application de cette disposition, les gérants qui n'ont pas personnellement la propriété des parts sociales sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants non émancipés sont des associés.

Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts, appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés du gérant, sont ajoutées à celles de ce dernier.

Si la société a plusieurs gérants, il convient de considérer le collège de la gérance composé d'associés pour apprécier sa nature majoritaire ou non. De même, qu'il convient d'additionner toutes les parts détenues par le foyer fiscal de chaque gérant pour le calcul de sa participation dans le capital. La rémunération de la gérance égalitaire, c'est-à-dire détenant 50% du capital social, est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Selon la doctrine administrative (note commune n° 16 du 27 février 1995) les rémunérations des gérants associés majoritaires, bien que non déductibles du résultat fiscal, chez la société payante, sont imposables (une seconde fois) entre les mains du bénéficiaire.

Même lorsque le collège de la gérance composé d'associés est majoritaire, les rémunérations versées à un gérant non associé restent déductibles.

§ 10. Subventions et dons excédentaires {TC "§ 10. Subventions et dons excédentaires "}

Texte de base (Article 12-5 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :

5 - Dans la mesure où ils sont justifiés et à concurrence de 2 pour mille du chiffre d'affaires brut, les dons et subventions servis à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel.

Cependant, les dons et subventions accordés aux organismes, projets et œuvres sociales dont la liste est fixée par décret sont déductibles pour leur totalité.

Trois régimes fiscaux régissent la déductibilité des dons et subventions de l'impôt sur les bénéfices et à la condition qu'ils soient déclarés avec la déclaration annuelle des résultats :

1) Les dons et subventions accordés à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel ne figurant pas sur la liste des organismes et projets déplafonnés sont déductibles à concurrence de deux millièmes du chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

2) Les dons et subventions versés à des organismes, projets et œuvres sociales fixés par décret et dont la déductibilité est totale.

3) Les dons et subventions accordés non déductibles.

§ 11. Les dons et subventions non déclarés {TC "§ 11. Les dons et subventions non déclarés "}

Texte de base (Article 14-9° du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

9- Les dons et subventions qui n'ont pas été déclarés conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 59 du code de l'IRPP et de l'IS.

Les dons et subventions doivent faire l'objet d'un relevé détaillé indiquant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur ont été accordés. Ce relevé est joint obligatoirement à la déclaration annuelle des revenus.

§ 12. Réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires {TC "§ 12. Réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires "}

Texte de base (Article 14-1er du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

1. Les cadeaux de toutes natures, les frais de réception y compris les frais de restauration et de spectacle qui dépassent un centième du chiffre d'affaires brut réalisé par l'entreprise avec un maximum déductible de vingt mille dinars par exercice.

Selon sa doctrine, l'administration entend par chiffre d'affaires brut le chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

§ 13. La taxe sur les voyages {TC "§ 13. La taxe sur les voyages "}

Texte de base (Article 14-2 du code de l'IRPP et de l'IS)

La taxe sur les voyages est non déductible de l'assiette de l'impôt.

§ 14. Les retenues à la source supportées par l'entreprise aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des redevances {TC "§ 14. Les retenues à la source supportées par l'entreprise aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des redevances "}

Texte de base (Article 14-2 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

2 - La retenue à la source supportée par l'entreprise aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des rémunérations prévues au troisième tiret du deuxième paragraphe de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS.

1) La non déductibilité des retenues à la source prises en charge ne s'applique qu'aux retenues applicables aux redevances versées aux personnes non résidentes ni établies en Tunisie.

2) Cette non déductibilité frappe les retenues à la source relatives aux rémunérations suivantes :

- des droits d'auteur,

- de l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision,

- de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique à l'exception des rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international,

- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique,

- des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique.

§ 15. Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, honoraires non déclarés dans la déclaration de l'employeur {TC "§ 15. Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, honoraires non déclarés dans la déclaration de l'employeur "}

Texte de base (Article 14-3 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :

3 - Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations visées au paragraphe II bis de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS, honoraires supportés par l'entreprise s'ils ne sont pas déclarés dans les conditions du paragraphe III de l'article 55 du code.

Les honoraires, commissions, courtages, ristournes, rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale doivent faire l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale au plus tard le 28 février de l'année qui suit leur prise en compte en charges.

Cette déclaration révèle l'identité complète des bénéficiaires et les montants supportés ou versés.

Toute omission est sanctionnée par la non déductibilité du montant omis ou non porté sur la déclaration dite de l'employeur. Néanmoins, selon la doctrine administrative, l'omission peut être réparée par une déclaration complémentaire tant qu'aucun contrôle n'est intervenu.

Selon la doctrine administrative, les sommes qui doivent être portées à ce titre sur la déclaration sont les sommes comptabilisées, qu'elles aient été payées ou non payées.

§ 16. Les jetons de présence autres que correspondant à un remboursement de frais {TC "§ 16. Les jetons de présence autres que correspondant à un remboursement de frais "}

Texte de base (Article 48-VI du code de l'IRPP et de l'IS) :

Les jetons de présence servis aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions au titre de remboursement de frais de présence auxdits conseils sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, les jetons de présence ne sont déductibles que pour la fraction estimée équivalente au remboursement des frais de présence aux réunions du conseil d'administration.

Le surplus doit être réintégré dans le résultat fiscal de la personne morale bien qu'il reste, selon la doctrine administrative, imposable entre les mains du bénéficiaire qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale.

§ 17. Les provisions{TC "§ 17. Les provisions"}

A. {XE "Provision(s)_:pour risques et charges_"}Provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges ne sont pas fiscalement déductibles au titre de l'exercice de leur constatation comptable.

En revanche, toute reprise sur provision initialement non déduite doit être déduite fiscalement des produits imposables.

B. {XE "Provision(s)_:pour créances douteuses_"}Provisions pour {XE "Créances_:douteuses (provisions)_"}créances douteuses

a) Déductibilité des petites créances irrécouvrables ne dépassant pas cent dinars.

Texte de base (Article 12-3 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :

3 - Les créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars, sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur, que leur échéance remonte à plus d'un an et que l'entreprise présente à l'administration un état nominatif des débiteurs concernés joint à la déclaration de l'impôt sur le revenu.

Les petites créances peuvent être passées en pertes sans limite si elles remplissent les quatre conditions suivantes :

1) le montant de chaque créance par client doit être au maximum de 100 dinars toutes taxes comprises,

2) l'entreprise doit avoir cessé ses relations avec le client défaillant,

3) l'échéance de la créance remonte à plus d'un an,

4) l'entreprise produit un état nominatif des débiteurs passés en pertes avec sa déclaration annuelle.

b) Déductibilité des provisions pour créances douteuses dont le montant dépasse 100 dinars par client.

Texte de base (Article 12-4 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :

4 - Les provisions pour créances douteuses, y compris les impôts indirects qu'elles ont subis, pour lesquelles une action en justice est engagée, les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse, et ce, dans la limite de 30% du bénéfice imposable.

Pour l'application de ces dispositions :

- le montant des provisions déductibles au titre de la dépréciation des stocks est constitué par la différence entre le prix de revient du produit constaté en comptabilité et la valeur de réalisation nette connue à la date de clôture du bilan de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées sans tenir compte des frais non réalisés à cette date et sans que ce montant excède 50% du prix de revient du produit,

- les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées.

Les provisions constituées pendant une année sont réintégrées aux bénéfices imposables de la troisième année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où l'action en justice concernant les créances auxquelles elles se rapportent suit encore son cours.

Toutefois, ces provisions peuvent être reconstituées, en dehors du plafond de 30% du bénéfice fiscal, et ce par prélèvement sur les bénéfices imposables de cette troisième année.

Les provisions constituées et devenues sans objet au cours d'un exercice sont réintégrées au résultat de cet exercice.

Pour bénéficier de ces déductions, les entreprises ayant pratiqué des provisions sont tenues de joindre à leur déclaration de l'impôt sur le revenu un état détaillé des provisions constituées.

Les dispositions relatives aux provisions pour créances douteuses ne sont pas applicables aux personnes physiques qui tiennent une comptabilité simplifiée.

En régime de droit commun, les entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices sont autorisées à constituer, par prélèvement sur leurs bénéfices, une provision pour créances douteuses déductible pour la détermination de leur bénéfice imposable et ce, à raison de chacune de leurs créances considérées comme telles à la fin de chaque exercice et pour lesquelles une action en justice est engagée avant la clôture de l'exercice.

c) Débiteurs déclarés en faillite et débiteurs contre lesquels des procès-verbaux de carence sont établis

Les créances définitivement compromises sont déductibles, sous forme de comptabilisation en pertes, lorsque le débiteur est déclaré en faillite ou en liquidation judiciaire ayant abouti à une perte définitive ou lorsque l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement.

d) Reprise sur provisions pour créances douteuses

Le régime fiscal des reprises sur provisions pour créances douteuses est fonction du traitement fiscal initial de cette provision : la reprise sur une provision initialement déduite est imposable.

En revanche, le parallélisme des traitements amène à exclure de l'imposition toute charge comptable précédemment réintégrée au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel cette charge est annulée et reprise en profit : la perte initiale n'ayant pas été déduite, son annulation par la constatation d'un profit n'est pas imposable.

Si l'annulation de la provision s'effectue en même temps que l'inscription en perte définitive de la créance, le régime fiscal de la perte est régie par les règles de déductibilité applicables aux créances inscrites en perte définitive.

C. {XE "Provision(s)_:pour dépréciation des stocks_"}Provisions pour dépréciation des {XE "Stocks (provision)_"}stocks destinés à la vente (Note commune n° 09/98)

a) Éléments de stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles

Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de marchandises et de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.

b) Détermination de la provision pour dépréciation des stocks destinés à la vente déductible

Les provisions pour dépréciation des stocks déductibles sont constituées par la différence négative entre :

- d'une part la valeur de réalisation nette fiscale, c'est-à-dire le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice sans déduire les frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice tels que les frais de distribution et :

- d'autre part, le «prix de revient» fiscal.

Lorsque la dépréciation constatée des stocks dépasse 50% du prix de revient des marchandises ou des produits finis destinés à la vente, le montant des provisions déductibles est limité à 50% du «prix de revient» fiscal.

D. {XE "Provisions pour dépréciation_:actions cotées en bourse_"}Provisions pour dépréciation des actions

Les **{**XE "Placement_:provision pour dépréciation des actions_"**}{**XE "Participations_:provision pour dépréciation des actions_"**}{**XE "Bourse_:provision pour dépréciation des actions cotées_"**}{**XE "Titres_:cotés en bourse_:provision pour dépréciation des actions_"**}{**XE "Actions_:cotées_:provisions pour dépréciation_"**}**actions des sociétés cotées en bourse dont le cours moyen journalier du dernier mois est inférieur au coût historique peuvent, du point de vue fiscal, donner lieu à une provision

déductible dans le cadre de la limite de 30% du bénéfice fiscal de l'exercice avant prise en compte des reports déficitaires.

La méthode fiscale d'évaluation des titres cotés en bourse au cours moyen journalier du dernier mois de l'exercice couvre un champ plus large que celui retenu par le système comptable. En effet, sont concernés par la méthode fiscale tous les titres de participation et de placement immobilisés de sociétés cotées ainsi que les placements en actions cotées en bourse liquides et non liquides.

E. {XE "Titres_:cotés en bourse_"}Limite des provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente et {XE "Provision(s)_:pour dépréciation des actions cotées en_"}pour dépréciation des {XE "Actions_:cotées en bourse_:provisions_"}actions cotées en bourse

Le montant total de la dotation aux provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse est déductible dans la limite de 30% du bénéfice fiscal de l'exercice.

On entend par bénéfice fiscal de l'exercice servant à la détermination du seuil de 30%, le bénéfice fiscal avant déduction des provisions de l'exercice et avant imputation des reports déficitaires et, bien entendu, avant abattement au titre des avantages fiscaux.

Cependant, le reliquat de provisions non admis en déduction au cours d'une année donnée en raison du plafonnement à 30% du bénéfice fiscal n'est pas perdu définitivement pour l'entreprise qui a la faculté d'opérer la déduction de ce reliquat sur les exercices ultérieurs toujours dans la limite du plafond de 30% des bénéfices et tant que les conditions de déductibilité sont maintenues.

Ainsi, l'entreprise qui ne peut déduire la totalité de ses provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse gère un report de provisions déductibles d'un exercice à un autre.

En outre, le bénéfice de la déduction des provisions est tributaire de la production d'états détaillés des provisions constituées joints à la déclaration annuelle de l'impôt.

F. Autres {XE "Provision(s)_:pour dépréciation des comptes d'actif_"}{XE "Limites_:de déduction des provisions_"}provisions pour dépréciation des comptes de l'actif

Les provisions pour dépréciation des autres comptes de l'actif sont non déductibles fiscalement.

Corrélativement, toute reprise sur une provision non déduite fiscalement est à déduire du résultat imposable.

§ 18. Dotations aux amortissements des terrains, fonds de commerce, brevets et marques de fabrique {TC "§ 18. Dotations aux amortissements des terrains, fonds de commerce, brevets et marques de fabrique "}

Fiscalement, l'article 15 du code de l'IRPP et de l'IS dispose : Par dérogation aux dispositions de l'article 12-2e du code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :

- des terrains ;

- des fonds de commerce ;

- des brevets et marques de fabrique.

Les brevets qui tombent dans le domaine public sont amortissables en bloc au titre de l'exercice au cours duquel ils perdent leur protection.

Comptablement, le fonds commercial, les brevets et marques de fabrique sont amortissables.

Les dotations aux amortissements de ces différents éléments sont à réintégrer fiscalement au titre de l'exercice au cours duquel elles sont dotées. Corrélativement, toute reprise de ces amortissements lors de la sortie du bien de l'actif ou pour tout autre motif est à déduire du résultat imposable.

Pour les brevets, les amortissements précédemment constatés deviennent fiscalement déductibles au titre de l'exercice au cours duquel ils perdent leur protection et tombent dans le domaine public.

§ 19. Les subventions d'investissement {TC "§ 19. Les subventions d'investissement "}

Les subventions d'équipement accordées aux entreprises ne sont pas comprises dans les résultats de l'année de leur encaissement. Ces subventions doivent être rapportées aux résultats nets des exercices à concurrence du montant des amortissements pratiqués, (et fiscalement déductibles) à la clôture desdits exercices, sur le prix de revient des immobilisations amortissables, lorsqu'elles sont utilisées pour la création ou l'acquisition de ces immobilisations.

Lorsque la subvention d'investissement est affectée à une immobilisation non amortissable, elle doit être rapportée par fraction égale au résultat de chacune des 10 années y compris celle de la création ou de l'acquisition de ladite immobilisation.

§ 20. Pertes de change non réalisées sur dettes et créances courantes en devises{TC "§ 20. Pertes de change non réalisées sur dettes et créances courantes en devises"}

Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte.

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les dettes et créances en devises étrangères sont évaluées en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte est ainsi pris en compte en résultat de l'exercice.

Toute perte de change ainsi comptabilisée n'est pas fiscalisée tant qu'il n'y a pas encaissement ou paiement de la créance ou de la dette.

Ainsi, la perte virtuelle n'est pas déductible.

Corrélativement, la différence de change sera déterminée, sur le plan fiscal, pendant l'exercice où intervient le paiement par la différence entre le cours historique et le cours effectif de règlement.

§ 21. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu {TC "§ 21. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu "}

Texte de base (Article 48-VIII du code de l'IRPP et de l'IS) :

VIII - L'impôt sur les sociétés n'est pas admis parmi les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Article 41 du code : L'impôt sur le revenu ne constitue pas une charge déductible pour la détermination du revenu imposable.

Sous-section 2 - Les déductions {TC "Sous-section 2 - Les déductions "}

§ 1. Plus-value de fusion et de scission (chez la société apporteuse){TC "§ 1. Plus-value de fusion et de scission (chez la société apporteuse)"}

Texte de base : (Article 49 decies-I du code de l'IRPP et l'IS) :

I. Pour la détermination du bénéfice imposable, est admise en déduction la plus-value d'apport dans le cadre d'une opération de fusion de sociétés ou d'une opération de scission totale de sociétés des éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation.

La plus-value d'apport sur les éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation est exonérée d'IS chez la société apporteuse. En revanche, la plus-value en question est réintégrée aux résultats imposables de la société ayant reçu les actifs en vertu de l'opération de fusion ou de l'opération de scission totale dans la limite de 50% de son montant, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de fusion ou de l'année de scission.

En cas de cession desdits éléments avant l'expiration de la cinquième année à compter de l'année de la fusion ou de l'année de la scission, la fraction de la plus-value non encore imposée est réintégrée aux résultats de l'année de la cession.

§ 2. Les revenus des actions {TC "§ 2. Les revenus des actions "}

Texte de base :

Pour les personnes physiques (Article 38-10 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Ne sont pas soumis à l'impôt :

10 - {XE "Tableau de détermination du résultat fiscal_:dividendes_"}Les revenus distribués au sens des dispositions de l'alinéa a du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29, du paragraphe 3 de l'article 30 et de l'article 31 du code de l'IRPP et de l'IS à l'exclusion des jetons de présence visés au paragraphe VI de l'article 48 dudit code.

Pour les personnes morales (Article 48-III du code de l'IRPP et de l'IS) :

III - En outre, sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable, les revenus distribués au sens des dispositions de l'alinéa "a" du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29, du paragraphe 3 de l'article 30 à l'exclusion des jetons de présence et de l'article 31 du code de l'IRPP et de l'IS.

Les **{**XE "Dividendes_"**}**dividendes des **{**XE "Actions_:dividendes_"**}**actions régulièrement distribués par les sociétés tunisiennes ne sont pas imposables entre les mains du bénéficiaire et doivent par conséquent être déduits pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

Il en est de même, des distributions des fonds communs de placement en valeurs mobilières, des fonds d'amorçage et des fonds communs de placement à risque.

§ 3. Plus-value sur les actions de sociétés cotées en bourse {TC "§ 3. Plus-value sur les actions de sociétés cotées en bourse "}

Texte de base (Article 11-I du code de l'IRPP et de l'IS) :

I. Le résultat net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris notamment la cession de tout élément d'actif.

Toutefois, la plus-value de cession d'actions admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis ne fait pas partie du bénéfice imposable dans la limite de la différence entre leur cours moyen journalier de la bourse du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel la cession a eu lieu et leur valeur d'acquisition ou de souscription.

§ 4. Plus-value d'introduction en bourse{TC "§ 4. Plus-value d'introduction en bourse"}

Texte de base (Article 11-I-§ 3 du code de l'IRPP et de l'IS) :

Est déductible, également, la plus-value provenant de la cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse des Valeurs Mobilières de Tunis, et ce, dans la limite de la différence entre leur valeur d'introduction en bourse et leur valeur d'acquisition ou de souscription.

L'exonération bénéficie à toute introduction en bourse, que l'actionnaire soit une personne physique ou une personne morale. Pour les personnes physiques, l'exonération bénéficie aux titres portés au bilan ou non inscrits au bilan.

§ 5. Plus-value des parts de fonds d'amorçage et des parts de fonds communs de placement à risque

Les plus-values réalisées sur les parts des fonds d'amorçage et les plus-values réalisées sur les parts de fonds communs de placement à risque sont à déduire du résultat imposable.

§ 6. Plus-value de cession des participations croisées

La plus-value de cession des participations réalisée par les sociétés dans le cadre de la régularisation de leur situation à la condition que la régularisation intervienne avant le 31/12/2005 et que ladite plus-value soit affectée au passif du bilan dans un compte «Réserves à régime spécial» et bloquée pendant les cinq années suivant celle de la cession.

§ 7. Intérêts créditeurs de comptes courants ouverts entre commerçants, industriels ou agriculteurs lorsque le bénéficiaire est une personne physique (article 38 point 9 du code de l'IRPP et de l'IS)**{**TC "§ 7. Intérêts créditeurs de comptes courants ouverts entre commerçants, industriels ou agriculteurs lorsque le bénéficiaire est une personne physique (article 38 point 9 du code de l'IRPP et de l'IS)"**}**

D'après la doctrine administrative, l'exonération des intérêts créditeurs des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles est subordonnée aux deux conditions suivantes :

- Les contractants doivent avoir l'un et l'autre la qualité d'industriel, de commerçant ou d'exploitant agricole, mais il suffit que l'une ou l'autre des parties exerce l'une ou l'autre des activités visées.

- Les opérations inscrites au compte courant producteur d'intérêts créditeurs doivent se rattacher exclusivement à une activité industrielle, commerciale ou d'exploitation agricole exercée par l'une ou l'autre des parties.

Bien entendu, l'exonération des intérêts créditeurs de compte courant ne concerne que les industriels, commerçants et agriculteurs personnes physiques.

§ 8. Intérêts des dépôts et titres en devises et en dinars convertibles en Tunisie{TC "§ 8. Intérêts des dépôts et titres en devises et en dinars convertibles en Tunisie"}

Texte de base :

Pour les personnes physiques : Article 38 - point 8 du code de l'IRPP et de l'IS :

Ne sont pas soumis à l'impôt :

8) Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.

Pour les personnes morales : Article 48 - VII nonies du code de l'IRPP et de l'IS :

VII nonies - Pour la détermination du bénéfice imposable, sont admis en déduction, les intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles.

§ 9. Gains de change non réalisés sur dettes et créances courantes en devises{TC "§ 9. Gains de change non réalisés sur dettes et créances courantes en devises"}

Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte.

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les dettes et créances courantes en devises étrangères sont évaluées en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte de change est ainsi pris en compte au résultat de l'exercice.

Tout gain de change ainsi comptabilisé n'est pas fiscalisé tant qu'il n'y a pas encaissement ou paiement de la créance ou de la dette.

Ainsi, le gain virtuel n'est pas imposable.

Corrélativement, la différence de change sera déterminée, sur le plan fiscal, pendant l'exercice où intervient le paiement par la différence entre le cours historique et le cours effectif de règlement.

Sous-section 3. Les reports déficitaires et amortissements réputés différés {TC "Sous-section 3. Les reports déficitaires et amortissements réputés différés "}

Textes de base :

Article 48-IX du code de l'IRPP et de l'IS : Le déficit enregistré au titre d'un exercice et dégagé par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises est déduit successivement des résultats des exercices suivants et ce, jusqu'à la quatrième année inclusivement.

Pour tout exercice bénéficiaire, la déduction des déficits et des amortissements s'effectue selon l'ordre suivant :

a- les déficits reportables ;

b- les amortisse{XE "Tableau de détermination du résultat fiscal_:reports déficitaires et amortissements différés_"}ments de l'exercice concerné ;

c- les amortissements réputés différés en périodes déficitaires.

Article 49 decies II bis du code de l'IRPP et de l'IS : Sont admis en déduction des résultats de la société ou des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale de sociétés, les amortissements réputés différés en périodes déficitaires et les déficits enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale de sociétés.

Les déficits et les amortissements sont déductibles conformément aux dispositions du présent code, sans que la période de report pour les déficits excède le reliquat de la période prévue par le paragraphe IX de l'article 48 dudit code. {TC "Les déficits et les amortissements sont déductibles conformément aux dispositions du présent code, sans que la période de report pour les déficits excède le reliquat de la période prévue par le paragraphe IX de l'article 48 dudit code. "}

Les déficits et les amortissements réputés différés sont déductibles au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de scission totale de sociétés chacune dans la limite des actifs nets reçus de la société scindée par rapport au total des actifs nets objet de la scission. {TC "Les déficits et les amortissements réputés différés sont déductibles au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de scission totale de sociétés chacune dans la limite des actifs nets reçus de la société scindée par rapport au total des actifs nets objet de la scission. "}

Le bénéfice de la déduction est subordonné à :{TC "Le bénéfice de la déduction est subordonné à \:"}

- la production par les sociétés absorbées ou scindées au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent dans le délai prévu par le paragraphe III du présent article, d'un état des déficits et des amortissements réputés différés objet de la déduction en précisant les exercices au titre desquels ils ont été enregistrés ; {TC " - la production par les sociétés absorbées ou scindées au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent dans le délai prévu par le paragraphe III du présent article, d'un état des déficits et des amortissements réputés différés objet de la déduction en précisant les exercices au titre desquels ils ont été enregistrés ; "}

- l'inscription par les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission totale de sociétés des déficits et des amortissements objet de la déduction, dans l'état de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable avec indication de leur origine et dans les notes aux états financiers. {TC "- l'inscription par les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission totale de sociétés des déficits et des amortissements objet de la déduction, dans l'état de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable avec indication de leur origine et dans les notes aux états financiers. "}

Les dispositions du présent article s'appliquent aux opérations de fusion et aux opérations de scission totale de société qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et à condition que les sociétés concernées soient légalement soumises au contrôle d'un commissaire aux comptes et que ces comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés soient approuvés.{TC "Les dispositions du présent article s'appliquent aux opérations de fusion et aux opérations de scission totale de société qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et à condition que les sociétés concernées soient légalement soumises au contrôle d'un commissaire aux comptes et que ces comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés soient approuvés."}

Article 12-2 du code de l'IRPP et de l'IS : Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation ...... ainsi que les amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire.

Aux termes de l'article 48-IX du code de l'IRPP et de l'IS, le déficit subi pendant un exercice par une entreprise possédant une comptabilité tenue conformément au système comptable des entreprises est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suit l'exercice déficitaire ; s'il existe un reliquat, il peut être reporté jusqu'au quatrième exercice.

À compter du 1er janvier 2005, les déficits reportables et amortissements réputés différés chez une société absorbée ou scindée seront transférés à la société absorbante ou bénéficiaire des apports.**{**TC "À compter du 1er janvier 2005, les déficits reportables et amortissements réputés différés chez une société absorbée ou scindée seront transférés à la société absorbante ou bénéficiaire des apports."**}**

La déduction desdits déficits s'effectue dans la limite des délais de report chez l'absorbée ou chez la société scindée.**{**TC "La déduction desdits déficits s'effectue dans la limite des délais de report chez l'absorbée ou chez la société scindée."**}**

Le transfert des déficits reportables nécessite :**{**TC "Le transfert des déficits reportables nécessite \:"**}**

(1) Que la fusion ou la scission soit réalisée conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales.

(2) Le dépôt d'un état des déficits reportables et amortissements réputés différés par la société absorbée ou scindée.

(3) La prise en compte des déficits transférés dans l'état de détermination du résultat fiscal de l'absorbante ou de la société bénéficiaire de l'apport et la rédaction d'une note aux états financiers explicative.

(4) Les sociétés concernées sont soumises à l'obligation de contrôle légal et leurs derniers états financiers sont certifiés par leur commissaire aux comptes.

En cas de scission, la part du déficit transférable à la ou à chaque société bénéficiaire correspond au rapport suivant :**{**TC "En cas de scission, la part du déficit transférable à la ou à chaque société bénéficiaire correspond au rapport suivant \:"**}**

Les actifs nets transférés **{**TC "Les actifs nets transférés "**}**

Le total des actifs nets**{**TC " Le total des actifs nets"**}**

Ajustement concernant les amortissements réputés différés en période déficitaire :

Pour être admis en déduction des bénéfices imposables, les amortissements doivent remplir cinq conditions :

1) Porter sur des éléments propriété de l'entreprise inscrits à l'actif immobilisé et soumis à dépréciation ;

2) Être calculés sur le coût de revient, d'acquisition ou de fabrication ;

3) Ne pas être exclus du droit à déduction par la loi fiscale.

4) L'amortissement pratiqué doit être conforme au taux fixé par la réglementation fiscale ou à défaut, correspondre au moins approximativement à la dépréciation de l'élément. Néanmoins, lorsque l'entreprise peut le justifier, elle peut pratiquer des taux d'amortissement inférieurs aux taux retenus par la réglementation fiscale.

5) Les amortissements doivent avoir été effectivement pratiqués en comptabilité.

Amortissements réputés différés :

La déduction des amortissements réputés différés est subordonnée à la condition que les exercices antérieurs au cours desquels ces amortissements auraient dû normalement être opérés aient été déficitaires. L'ordre à suivre pour la déduction des déficits et des amortissements est le suivant :

Base de départ : résultat avant amortissement de l'exercice

Première imputation : reports déficitaires ordinaires,

Deuxième imputation : amortissement normal de l'exercice,

Troisième imputation : amortissements réputés différés.

Les amortissements réputés différés en période déficitaire sont reportables sans limitation de durée et peuvent être prélevés en franchise d'impôt sur les résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un bénéfice suffisant pour les imputer.

Sous-section 4. Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis trois ans{TC "Sous-section 4. Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis trois ans"}

Les provisions pour créances douteuses et pour dépréciation des actions cotées en bourse et éventuellement pour stocks de produits maintenus sans reprises constituées pendant une année sont systématiquement réintégrées au bénéfice imposable de la troisième année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où elles persistent au bilan de l'exercice considéré.

Toutefois et dans la mesure où les conditions de déductibilité sont toujours réunies, l'entreprise concernée peut reconstituer par prélèvement sur les bénéfices imposables de cette troisième année les provisions ainsi réintégrées, et ce, en dehors de la limite de 30%.